

«соціологічне коріння» теорії, зв'язок з психологією поведінки та значення її для аналізу економічної дійсності. Сприйняття ж суспільством та дослідниками інституційного середовища цієї складової дійсності надає даній теорії можливість оформитися в більш системне знання. Беззаперечною є необхідність систематизації знань та результатів емпіричних досліджень в межах даної теорії, чим, власне і переймаються іноземні та вітчизняні дослідники (окрім відомих діячів рівня Ф. Фукуями, Р. Патнема, В. Радаєва, Й. Діскіна, Л. Стрельникової та інших, є ще М. Пелдем, Л. Хьйоллунд, Г. Т. Свендсен, Дж Климінски, Е. С. Сміт, А. Кааса, И. Партс, О. Захарченко та інші), тому завданнями наступних робіт автора є саме систематизація та за можливості інтеграція наявних масивів знань з теорії соціального капіталу.

Література: 1. *Гриценко А.* Економічна теорія в сучасному світі// Економіка України. – 2008. – №10. – с.40-54. 2. *История социологии в Западной Европе и США.* Под ред. *Г.В. Осипова.* – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 576 с. 3. *Маклаков А.* Корни и ветви социального капитала// <http://dialogs.org.ua>. 4. *Мясникова Л.* Деловые сети социального капитала// *Мировая экономика и международные отношения.* – 2007. – №7. – с.49-55. 5. *Норт Д.* Марксизм и профсоюзы//<http://www.wsws.org/ru> 6. *Социологическое пространство Пьера Бурдьё*// <http://bourdieu.name> 7. *Social capital: civic community, organization and education*//<http://www.infed.org>

Подано до редакції 29.05.2009

УДК 657.471

І.Б. САДОВСЬКА, к.е.н., доц., Луцький національний технічний університет

РОЗВИТОК ДІАГНОСТИЧНОЇ ФУНКЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

В статті розглянуто питання розвитку функцій управлінського обліку в контексті глобальної економічної системи. Визначено діагностичну функцію як пріоритетну. Досліджено і обгрунтовано переваги даної функції і роль в інформаційному забезпеченні сучасного менеджменту вітчизняних підприємств з врахуванням проблем перехідної економіки. Наведено основні риси економічної діагностики і процедуру реалізації діагностичної функції.

In the article the question of development of functions of administrative account is considered in the context of the global economic system. Certainly diagnostic function as priority. Explored and grounded advantages of this function and role in the informative providing of modern management of domestic enterprises taking into account the problems of transitional economy. The basic lines of economic diagnostics and procedure of realization of diagnostic function are resulted.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Управлінський облік як інформаційна система сучасного менеджменту знаходиться в стадії розвитку і становлення як науки і практичного інструменту для прийняття управлінських рішень. Як і кожна наука на етапі самоствердження перебуває в колі зору науковців, привертає увагу

практиків, і в результаті потерпає від різноваріантних так званих професійних і авторитетних суджень. Причому суджень з високим ступенем суб'єктивізму. Таким чином, маємо ефект замкнутого кола, при якому наука управлінського обліку, поки що орієнтована здебільшого на зарубіжні технології англomовних країн і німецький контролінг, не перетинається з практичними проблемами впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, не враховує надбання попередньої системи. Практика управлінського обліку, не маючи ґрунтового методичного забезпечення, використовує те що є – минулий досвід планування, внутрішньогосподарського обліку і контролю, економічного аналізу, пристосовуючись до зростаючих вимог менеджменту по-різному, залежно від професійних навичок фахівців обліково-фінансових служб. З вищевикладеного очевидна гострота проблеми і потреба розробки нової методології управлінського обліку, адаптованої до вітчизняної економічної системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних питань функцій управлінського обліку присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців як Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валусєва, С.Ф. Голова, К. Друрі, Г.Г. Кірейцева, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, Я.В. Соколова, М.Г. Чумаченка, та багатьох інших.

Однак, проблемні питання сутності і ролі діагностичної функції потребують більш детального дослідження. Сучасна економічна наука володіє достатніми теоретичними надбаннями щодо ведення управлінського процесу. Вони частково запроваджені на підприємствах, але не є цілісною системою, сформованою внаслідок переплетіння інформаційних потоків та не задовольняють повною мірою потреби управлінців у даних, необхідних для прийняття оперативних та стратегічних рішень.

Цілі статті. Метою і основним завданням статті дослідження розвитку функцій управлінського обліку в контексті глобальної економічної системи, обґрунтування переваг даної функції і визначення її ролі в інформаційному забезпеченні сучасного менеджменту вітчизняних підприємств з врахуванням проблем перехідної економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Різні тлумачення функцій управлінського обліку не сприяють його розвитку, а лише поглиблюють проблему. Наше бачення трьох основних функцій: діагностичної, оціночної і прогнозної є найбільш обґрунтованим і таким, що забезпечує оптимальне поєднання теорії і практики. Обсяг статті дозволяє розкрити і охарактеризувати одну з функцій – діагностичну. Серед якісно оновлених функцій бухгалтерів та економістів особливе місце належить аналітичній, що останнім часом набула ознак економічної діагностики. Саме це сприяє ефективному

вибору структурної та інвестиційної політики, розвитку конкурентоспроможного ринкового середовища, вчасному визначенню рівня їх ділової активності та ймовірності банкрутства.

Вивчення питання методології економічної діагностики включає в себе різні аспекти, залежно від поставлених цілей. Кожне управлінське рішення, яке приймається на підприємстві, відображається на його фінансовому результаті. Зазначене трактування дозволяє констатувати, що економічна діагностика – це не лише оцінка фінансового стану на основі прийомів економічного аналізу, але й в міру деталізований управлінський аналіз.

На думку Євдокимова Н.М. та Кірієнко А.В. [7, с. 3-13] економічна діагностика вивчає процес визначення стану підприємства як економічної організації через кількісні параметри та якісні характеристики його функціонування. Економічне діагностування має чіткі ознаки дослідницького, творчого процесу. Разом із тим, дотримуватись певного загального порядку у його проведенні все ж важливо. На їх думку діагностична процедура ґрунтується на зіставленні стану об'єкта за встановленим колом характеристик із нормою, еталоном (аналогом). Проте, це стосується передусім стандартних ознак. Якщо ж для визначення стану об'єкта потрібна певна ідентифікація, сукупність ознак упорядковується, систематизується тощо. Оцінка стану об'єкта може відбуватись через уявлення його як унікального поєднання ознак. Підсумком діагностування є підготовка висновків про нинішній стан об'єкта і прогноз його зміни у майбутньому. Вони поділяють загальну систему економічної діагностики на підсистеми, що складаються з діагностики конкурентного середовища підприємства, діагностики конкурентоспроможності підприємства, діагностики потенціалу підприємства, управлінської діагностики, фінансової діагностики, діагностики економічної безпеки підприємства, діагностики економічної культури підприємства.

На відміну від вищесказаного В.П. Савчук виділяє фінансову діагностику як складову системи фінансового управління підприємством. На його думку головна проблема більшості вітчизняних підприємств полягає у нездатності менеджменту управляти підприємством у відповідності до сучасних умов економічного буття. Як тільки підприємство зможе вирішити дану проблему, то відразу будуть знайдені ринкові ніші, залучені фінансові ресурси та закуплені нові технології, і в кінцевому результаті підприємство буде отримувати прибуток за рахунок підвищення своїх конкурентних переваг.

Теорія проведення економічної діагностики за методом вищезазначеного науковця передбачає використання інформації не лише зовнішніми користувачами - владними структурами, інвесторами, засобами масової інформації, але й

внутрішніми – керівниками, менеджерами, аналітичними відділами підприємства.

«Економічна діагностика – аналіз і оцінка економічних показників роботи підприємства на підставі вивчення окремих результатів, відсутності повної інформації з метою виявлення резервів та з'ясування перспектив його розвитку й наслідків поточних управлінських рішень» [6, с. 419].

Діагностика банкрутства [9] – система цільового фінансового аналізу, метою якого є виявлення кризових тенденцій у розвитку підприємства, що можуть призвести до його банкрутства. Для такого аналізу беруть групу об'єктів кризового поля, зокрема: показники ліквідності активів, структуру використовуваного капіталу, терміновість фінансових зобов'язань, а також показники формування чистого грошового потоку операційної (виробничо-комерційної), інвестиційної та фінансової діяльності. Для оцінювання рівня поточної загрози банкрутства використовують систему коефіцієнтів платоспроможності підприємства, насамперед коефіцієнт абсолютної платоспроможності, а для оцінювання рівня майбутньої загрози банкрутства – систему коефіцієнтів фінансової стабільності, основним з яких є коефіцієнт автономії. Спроможність підприємства уникнути загрози банкрутства оцінюють за допомогою системи коефіцієнтів рентабельності (прибутковості) та коефіцієнтів оборотності активів і капіталу.

На сьогодні є розроблені багатофакторні моделі [1; 2; 3; 5; 8] для різних країн з метою оцінки фінансового стану та діагностики банкрутства підприємств: Альтмана для США, Тоффлера і Тішоу для Великобританії, Беєрмана для Німеччини, Давидової та Белікова для Росії, Терещенка для України. Їх сутність полягає в класифікації підприємств щодо ймовірності банкрутства на основі коефіцієнтів.

З огляду на адаптацію вітчизняних підприємств до умов ринкової економіки, використання зазначених моделей при оцінці їх фінансового стану та діагностиці банкрутства є неефективним. Вітчизняні науковці формують альтернативні моделі шляхом визначення об'єктивних факторів впливу на активи, власний капітал та зобов'язання, на формування фінансового результату підприємства.

Діагностика ревізійна [9] – виявлення та вивчення ознак, які характеризують наявність недоглядів і зловживань у діяльності підприємства, з метою запобігання подальшим порушенням, а також для розроблення необхідних організаційних заходів і змін. Результатом діагностики є оцінювання ефективності прийнятих керівництвом підприємства господарських та фінансових рішень з використанням прийомів ревізії та економічного аналізу.

Досить цікавий підхід до вивчення стану розвитку підприємства наводять Гавва В.Н. та Божко Е.А. [4]. На їх думку підприємство, як об'єкт управління, в умовах ринкових господарських відносин і конкуренції є багаторівневою ієрархічною

системою, головною метою якої виступає забезпечення задоволення відповідної суспільної потреби в товарах (послугах) у тривалій перспективі і підтримка своєї конкурентоспроможності. Найбільш складною проблемою, що виникає при визначенні виробничої системи як об'єкта стратегічного управління, є проблема виявлення елементів і можливостей системи, сукупність і взаємодія яких створюють об'єктивні передумови для утворення і вибору найбільш раціональної стратегії досягнення цілей, тобто оцінка потенціалу підприємства з урахуванням зовнішнього середовища. Отже, мова має йти не лише про ресурсний потенціал виробничої системи і виробничу потужність, а й про конкурентоспроможність на внутрішньому й зовнішньому ринку, інноваційні можливості, інвестиційну привабливість, фінансову стійкість, репутацію, здатність до адаптації й самоорганізації та ряд інших інформаційних характеристик зовнішнього і внутрішнього середовища.

Як підсумок сказаного вище, науковці дають визначення оцінки потенціалу підприємства – пошук сукупності характеристик, показників і властивостей, що дозволяють у достатній мірі описати підприємство й оцінити його можливості по забезпеченню відповідної суспільної потреби в товарах (послугах) на перспективу і можливості досягнення поставлених цілей.

Існуючі визначення діагностики підприємства мають як спільні, так і відмінні риси. Проте, жодне з них не відображає її взаємозв'язок з управлінськими рішеннями та процесом їх прийняття. На нашу думку, процес діагностування економічного стану підприємства є непростим, вимагає детального дослідження.

З метою практичного використання економічної діагностики як функції управлінського обліку, пропонуємо виділити такі етапи її проведення:

- 1 етап: цільовий. Визначається мета та об'єми проведення діагностики. Метою економічної діагностики може бути виявлення реального стану підприємства за фактичними даними звітного періоду, вплив окремої господарської операції на фінансовий результат, визначення ефективності діяльності центру відповідальності, формування прогнозного впливу певного управлінського рішення (оперативного, тактичного, стратегічного) на фінансовий результат тощо. Об'єм діагностики регламентується метою.

- 2 етап: підготовчий. На даному етапі здійснюється розподіл функцій між учасниками процесу діагностики, визначаються терміни та форма надання первинної інформації та результатів діагностики, визначаються відповідальні особи.

- 3 етап: операційний. Проводиться збір необхідної облікової та необлікової інформації, здійснюється її узагальнення, аналіз. Ведеться аналітична робота фахівцями.

- 4 етап: результативний. На даному етапі формуються діагностичні висновки, які

містять інформацію, що відображає мету діагностики.

- 5 етап: підсумковий. Проводиться аналіз результатів діагностики, визначається рівень виконання учасниками усіх своїх зобов'язань.

Формування чіткого аналітичного механізму з поетапним розподілом та керівництвом до дій є запорукою вдалого та результативного проведення процесу діагностики. Економічна діагностика – це процес, цінність якого полягає у формуванні діагностичних висновків, на основі яких приймаються чи не приймаються відповідні оперативні, тактичні, стратегічні управлінські рішення.

Економічна діагностика є зв'язковою ланкою між обліковою інформацією та управлінським рішенням: прийнятим або не прийнятим. Управлінцю, для прийняття ефективного рішення, не достатньо обліково-інформаційним забезпеченням у чисельному форматі, а потрібно й у вербальному. Економічну діагностику, як таку, важко виділити з процесу управління, вона існує на кожному його етапі, пронизує своєю потребою у інформаційних даних. Адже кожна подія має свої причини та наслідки, які потребують детального дослідження з метою виявлення відповідних факторів впливу. В процесі економічного діагностування отримана аналітична інформація (у числовому виразі) набуває вербального виду та стає доступною в розумінні для усіх управлінців.

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що з метою прийняття рентабельних управлінських рішень необхідно володіти не просто інформацією, а якісною інформацією – вчасною, доступною, достовірною, зрозумілою, лаконічною, об'єктивною. Зазначені характерні ознаки якісної інформації є особливо важливими щодо обліково-інформаційного забезпечення. Адже воно відіграє одну із найважливіших ролей в процесі прийняття управлінських рішень. В свою чергу, економічна діагностика, як процес, систематизує, аналізує, узагальнює якісну облікову інформацію та виводить діагностичні висновки, які констатують факт впливу господарської операції на діяльність підприємства, центру відповідальності чи податкове навантаження.

Базуючись на вищезазначеному, можна зробити висновок, що характеристика категорії «економічна діагностика», виділення етапів її проведення є ознаками аналітичної діяльності в системі управлінського обліку.

З огляду на вищесказане, економічну діагностику доцільно розглядати як функцію управлінського обліку і основу для прийняття управлінських рішень щодо діяльності підприємства.

З метою попередження інформаційного голоду чи інформаційного шуму ми пропонуємо використовувати експрес-діагностику та діагностику поточну щодо прийняття управлінських рішень як за видами діяльності, так і конкретного об'єкту.

Основною їх відмінністю є часовий формат.

Економічна експрес-діагностика – це діагностика, яка здійснюється з метою прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень, проводиться щоденно або щомісячно на основі обліково-інформаційного забезпечення.

Економічна діагностика поточна – це діагностика, яка здійснюється з метою прийняття та втілення оперативних, тактичних, стратегічних управлінських рішень, їх аналізу, визначення коефіцієнту їх ефективності і проводиться за результатами звітного періоду на основі обліково-інформаційного забезпечення.

При діагностиці податкового обліку пропонуємо особливу увагу акцентувати на податок на прибуток та частину прибутку (доходу) державних підприємств. Саме зазначені два види податків знаходять своє відображення у фінансовій звітності і безпосередньо впливають на величину чистого прибутку та його розподіл відповідно. Як правило, зазначені показники є цікавими для зовнішніх користувачів, часто використовуються з метою формування рейтингової оцінки підприємств. Крім того, взаємозв'язок податкового навантаження та навантаження на розрахунковий рахунок є досить тісним.

З метою дотримання поняття «актуальність інформації» в деяких випадках доцільно здійснювати економічну міні-діагностику. Її сутність полягає в оперативному (на протязі 10-30 хв.) моделюванні наслідків впливу здійснення певної господарської операції на формування фінансового результату та чистого прибутку. При здійсненні міні-діагностики основним інформаційним джерелом є досвід та рівень кваліфікації фахівців у галузі бухгалтерського та податкового обліку (головний бухгалтер). Міні-діагностика проводиться усно та є доцільною, коли управлінське рішення необхідно прийняти за короткий проміжок часу. При цьому, інформація, отримана в процесі діагностики є достовірною з певними похибками, але її оперативність є повною.

Виходячи з вищенаведеного, можна зробити висновок, що економічна діагностика – це не лише методичний процес організації аналітичного мислення, але й втілений на папері чи усний лаконічний висновок. Останній є найціннішим при прийнятті управлінських рішень, оскільки дає змогу сконцентрувати увагу на основних факторах впливу та обрати оптимальний варіант.

Теоретичні засади економічної діагностики набувають свого поширення у все більшій кількості праць вітчизняних вчених [7; 4]. Проте, практичне використання вказаних здобутків зустрічається досить рідко. Причиною такого факту є відсутність доступних літературних джерел, які б інформували про методологічні напрямки їх застосування.

Економічна діагностика має надзвичайно багатий методичний апарат та інструментарій. Крім методів традиційного техніко-економічного аналізу сюди входять прийоми статистики: спостереження, зведення і групування даних, варіації і форми розподілу величин, методи вимірювання взаємозв'язків та динаміки тощо. Для прогнозування розвитку подій використовуються економіко-математичні моделі. Враховуючи необхідність використання параметрів як таких характеристик стану об'єкта, що не мають кількісного виміру, методичний арсенал економічної діагностики обов'язково включає евристичні методи досліджень, передусім експертні оцінки, метод Дельфі, метод "круглого столу", метод колективної генерації ідей тощо. Значна частина методичних підходів, які використовуються, є надбанням теорії стратегії: матричні побудови, SWOT-аналіз, конкурентний аналіз галузі та інше. Частина діагностичних процедур частково або повністю виконуються із застосуванням пакетів прикладних програм – як стандартних, так і спеціальних.

У ході економічного діагностування аналітикові доводиться мати справу з великими за обсягами інформативними масивами та з неповною інформацією.

Досить дискусійним є питання про достатність інформаційної бази діагностування. Прийнято вважати, що більший обсяг даних забезпечує кращий кінцевий результат і, як наслідок, приводить до прийняття ефективного управлінського рішення. При цьому перевага надається формалізованій, кількісно вираженій і задокументованій інформації, яка призначається передусім для автоматизованої аналітичної обробки. Орієнтація на великі обсяги інформації часто перетворює масиви на безсистемні потоки, які стають непридатними для раціонального використання. З іншого боку, оцінка стану об'єкта стала частіше базуватись також на інформації якісного характеру, яка важко піддається формалізації і часто є суб'єктивною. Тому аналітику, який ставить мету й уточнює задачі діагностування конкретного об'єкта, варто оптимізувати вибір не лише обсягів інформації, а й методів її опрацювання, узгоджених зі способом уявлення про об'єкт.

Дослідження сутності категорії «економічна діагностика» дає змогу констатувати її ефективність при прийнятті управлінських рішень щодо витрат підприємства. Проте, лише за умови оперативного та достовірного обліково-інформаційного забезпечення. Досягнення такого показника є досить складним завданням. Взаємозв'язок між рівнем оперативності та достовірності облікової інформації може бути таким:

- найбільш оперативна інформація є найменш достовірною;
- найбільш достовірна інформація є найменш оперативною.

З метою проведення економічної діагностики доцільно визначити взаємозв'язок між рівнем оперативності та достовірності облікової інформації для

кожного підприємства. Для спрощення даного процесу необхідно виділити фактори впливу на рівень оперативності та достовірності інформації, яка надходить внаслідок ведення бухгалтерського обліку: автоматизація облікового процесу, рівень кваліфікації бухгалтерів, досконалість графіку документообігу, психологічний клімат у колективі бухгалтерії, зміни у нормативних документах.

В процесі використання облікової інформації для прийняття управлінських рішень, керівники можуть оцінити рівень її оперативності та достовірності, шляхом аналізу впливу результатів втілення рішення на фінансовий результат. Адже, за умови отримання оперативної інформації, але не зовсім достовірної, управлінське рішення може: негативно відобразитись на фінансовому результаті та привести до значних фінансових витрат або до отримання надприбутків; позитивно відобразитись на фінансовому результаті через призму інших рішень. Тобто, ціну управлінського рішення доцільно визначати через призму основних та допоміжних рішень.

Висновки. Використання економічної діагностики як функції управлінського обліку, які реалізуються через технології формування, виявлення та розпізнавання економічних явищ і суб'єктів, що мають місце на підприємстві, дає змогу не лише констатувати фактичний стан, але й виявити закономірності та фактори впливу. Отримані діагностичні дані в подальшому доцільно використовувати в якості набутого досвіду, що приведе до зменшення ризиків, пов'язаних з прийняттям рішень.

Джерела інформації, необхідної для проведення економічної діагностики, як правило, є різними за походженням: облікові, необлікові, зовнішні, внутрішні та інші. Усі вони є досить цінними та необхідними. Проте, оскільки ефективність діяльності підприємства, визначається рівнем його прибутковості, обліково-інформаційне забезпечення та методика його формування є найбільш актуальними при проведенні економічної діагностики з метою прийняття управлінських рішень.

Список літератури: 1. Altman E.I. Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. "The Journal of Finance" № 4, 1968, p. 589-609. 2. Beermann K. Prognosemöglichkeiten von Kapitalverlusten mit Hilfen von Jahresabschlüssen. „Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms Universität Münster“. Band 11, 1976, Dusseldorf, S. 118-121. 3. Toffler R., Tishaw H. Going, going, gone – four factors which predict. "Accountancy", March 1977, p. 50-54. 4. Гавва В.Н., Божко Е.А. Потенціал підприємства: формування та оцінювання. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 224 с. 5. Давыдова Г.В., Беликов А.Ю. Методика количественной оценки риска банкротства предприятий // «Управлений риском». – 1999. - № 3, с. 13-20. 6. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1/Редкол.: ...С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. - К.: Видавничий центр «Академія», 2000. - 864 с. 7. Євдокимова Н.М., Кірієнко А.В. Економічна діагностика. – К.: КНЕУ, 2003. – 110 с. 8. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві. К., КНЕУ, 2004, 268 с. 9. Фінансовий словник. А.Г.Загородній, Г.Л.Вознюк, Т.С.Смовженко. - К.: „Знання”, Львів ЛБІ НБУ, 2002. - 568 с.

Подано до редакції 29.05.2009